



---

Cour I  
A-2727/2019

## Arrêt du 29 mars 2021

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Marianne Ryter, Daniel Riedo, juges,  
Jean-Luc Bettin, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_, (...),  
représentée par Maître Michel Cabaj, (...),  
recourante,

contre

**Administration fédérale des contributions (AFC),**  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; lieu de la prestation de services ; périodes du 1<sup>er</sup> trimestre 2011 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2015.

**Faits :****A.**

**A.a** La société A. \_\_\_\_\_ (ci-après : l'assujettie), sise à Genève et ayant pour but de fournir des prestations juridiques en Suisse et à l'étranger par des avocats inscrits dans un registre des avocats suisse ou étranger et par des conseillers qualifiés, est inscrite au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2010. B. \_\_\_\_\_ en est administrateur unique (cf. extrait du Registre du commerce de la République et canton de Genève, n° de réf. CHE-[...] [consulté le 29 mars 2021]).

**A.b** A l'occasion d'un contrôle portant sur les périodes fiscales correspondant aux années 2011 à 2015, effectué le 30 novembre 2017, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) constata que l'assujettie avait notamment renoncé à soumettre à la TVA des prestations de service qu'elle avait rendues à des clientes sociétés offshore. Ce contrôle a donné lieu à un rapport de révision, portant la référence n° [...], daté du 8 décembre 2017.

**B.**

**B.a** Suite au contrôle et au rapport de révision mentionnés précédemment, l'AFC adressa à l'assujettie, en date du 12 décembre 2017, une notification d'estimation (n° [...]) fixant, pour les années 2011 à 2015, le montant total de la créance fiscale à 359'766 francs (CHF 51'243.- [2011], CHF 51'711.- [2012], CHF 83'863.- [2013], CHF 94'064.- [2014] et CHF 78'885.- [2015]) et de la correction de l'impôt à 205'471 francs (CHF 47'584.- [2011], CHF 27'091 [2012], CHF 33'664.- [2013], CHF 32'556 [2014] et CHF 64'576.- [2015]).

**B.b** Par courrier du 12 janvier 2018, l'assujettie, agissant par l'entremise de la société de services C. \_\_\_\_\_, contesta le bien-fondé de la notification d'estimation susmentionnée, concluant à son annulation partielle. A l'appui de sa contestation, elle revendiqua notamment la non-imposition des prestations qu'elle affirmait avoir fournies à l'étranger, sans toutefois produire les preuves de la localisation desdites prestations, se prévalant du secret professionnel de l'avocat consacré à l'art. 12 al. 1 et 2 de la loi de la République et canton de Genève du 26 avril 2002 sur la profession d'avocat (LPAv ; E 6 10).

**C.**

**C.a** Par décision du 4 juin 2018, l'AFC, considérant que l'assujettie avait omis d'imposer certaines prestations, lesquelles, faute de preuve de leur localisation à l'étranger, devaient bien être imposées, fixa, pour les années 2011 à 2015, le montant de la créance fiscale à 361'766 francs (CHF 51'644.- [2011], CHF 52'111.- [2012], CHF 84'263.- [2013], CHF 94'464.- [2014] et CHF 79'284.- [2015]) et à 207'472 francs la taxe sur la valeur ajoutée à acquitter par l'assujettie pour la période allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2011 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2015, plus intérêt moratoire dès le 1<sup>er</sup> mai 2014, correspondant à la correction d'impôt due en faveur de l'AFC.

**C.b** A l'encontre de la décision précitée, l'assujettie, représentée par la société C. \_\_\_\_\_, formula une réclamation, par mémoire du 5 juillet 2018, contestant le bien-fondé de la décision querellée et concluant à son annulation partielle. Elle estima en substance que les prestations fournies à ses clientes, des sociétés offshore, durant la période concernée n'étaient pas assujetties à la TVA, s'engageant au surplus à produire les documents le prouvant.

**C.c** Par décision sur réclamation du 16 avril 2019, l'AFC rejeta la réclamation du 5 juillet 2018, confirmant que la créance fiscale pour les périodes allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2011 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2015 était fixée selon la décision du 4 juin 2018 – soit à 361'766 francs – et que le montant de TVA devant être acquitté s'élevait à 207'472 francs, plus intérêt moratoire dès le 1<sup>er</sup> mai 2014.

**D.**

Par mémoire daté du 28 mai 2019, la société A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante), agissant par l'entremise de M<sup>e</sup> Michel Cabaj, interjeta recours auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal), concluant principalement à l'annulation de la décision sur réclamation du 16 avril 2019 et à ce que les prestations de services rendus aux clients étrangers indiqués comme « (...) » soient considérées comme étant localisées à l'étranger et ne soient par conséquent pas soumises à la TVA et, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'AFC.

En outre, la recourante requit la suspension de la procédure jusqu'à droit connu sur la procédure d'affiliation de B. \_\_\_\_\_ auprès de « *FER CIAM – Caisse interprofessionnelle AVS* » en qualité d'indépendant, ainsi que l'octroi d'un délai pour compléter « *et/ou* » modifier le mémoire.

En annexe à son mémoire de recours, la recourante versa vingt-et-une pièces justificatives en cause.

**E.**

Par décision incidente du 5 juin 2019, le Tribunal rejeta les demandes de suspension de la procédure et de délai supplémentaire pour compléter le mémoire de recours.

**F.**

**F.a** Invitée à se déterminer sur le recours, l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) conclut, le 9 janvier 2020, à son rejet, dans la mesure où il n'est pas devenu sans objet. Au surplus, l'autorité inférieure versa en cause le dossier de la cause fort de onze pièces.

**F.b** Le 19 février 2020, la recourante répliqua, déclarant réduire « *très subsidiairement ses conclusions en ce que la décision de l'Administration fédérale des contributions du 16 avril 2019, portant sur la taxe sur la valeur ajoutée pour les périodes fiscales des années 2011 à 2015, doit être r[é]formée en tant que les services rendus aux clients étrangers « [...] », tels qu'identifiés par le rapport de [D. \_\_\_\_\_] du 17 février 2020, ne sont pas soumis à la taxe sur la valeur ajoutée car localisés à l'étranger [...] »*. A l'appui de son écriture, elle produisit un bordereau composé de trois pièces complémentaires, dont un rapport de contrôle TVA de la société fiduciaire D. \_\_\_\_\_, à Genève, daté du 17 février 2020, ainsi que des factures de prestations aux clients étrangers « [...] » mentionnant une ville de domicile et des pièces d'identité de clients étrangers « [...] » indiquant un lieu de domicile.

**F.c** Respectivement dans une duplique datée du 9 mars 2020 et dans des observations finales du 20 avril 2020, l'autorité inférieure et la recourante confirmèrent leur position, développant au surplus leurs arguments.

En sus, la recourante, jurisprudence à l'appui, conclut « *très subsidiairement à ce qu'un expert soit nommé par le tribunal eu égard à son pouvoir d'instruction pour confirmer le rapport de [D. \_\_\_\_\_] »*.

En tant que de besoin, les autres faits pertinents seront examinés dans les considérants en droit ci-dessous.

**Droit :****1.**

**1.1** Le Tribunal examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1).

**1.2** En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF ; RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 LTAF, le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.3** La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la TVA, LTVA ; RS 641.20) et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA ; RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le présent litige portant exclusivement sur des périodes fiscales postérieures à cette date (périodes allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2011 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2015), la LTVA et l'OTVA sont ainsi seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure.

**1.4** En sa qualité de destinataire de la décision sur réclamation du 16 avril 2019, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), son recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient dès lors d'entrer en matière sur ses mérites.

**2.**

**2.1** Dans ses « *observations sur duplique* » du 20 avril 2020, déposées après que l'autorité inférieure se soit prononcée sur l'expertise privée versée en cause, la recourante, se basant notamment sur deux arrêts du Tribunal fédéral en matière de naturalisation facilitée, d'une part, et de droit à l'octroi d'une rente d'invalidité, d'autre part, conclut « *très subsidiairement* » à ce que le Tribunal nomme un expert « *pour confirmer le rapport de [D. \_\_\_\_\_]* » (cf. observations du 20 avril 2020, p. 3).

**2.2** Les conclusions sont scellées aux termes du mémoire de recours (cf. art. 52 al. 1 première phrase PA), lequel doit être déposé dans les trente jours suivant la notification de la décision attaquée (art. 50 al. 1 PA). L'art. 22 al. 1 PA précise que le délai légal ne peut être prolongé, ce qui s'applique notamment au délai de recours de l'art. 50 al. 1 PA. Il s'ensuit qu'il ne peut être sursis au dépôt de conclusions. Par ailleurs, aucune norme ne prévoit la possibilité de modifier celles-ci, une fois ce délai écoulé. Doctrine et jurisprudence en déduisent que toutes les conclusions, fussent-elles éventuelles, doivent être présentées dans le cadre du mémoire de recours et que des modifications ou des adjonctions ne sont plus possible à l'issue du délai de recours. Des variantes qui figureraient par exemple dans le cadre d'une réplique seraient donc irrecevables. Si les conclusions du recours ne peuvent être étendues après l'échéance du délai de recours, elles peuvent en revanche être précisées, réduites ou abandonnées. L'objet du litige peut ainsi uniquement se réduire pour tenir compte de points qui ne sont plus contestés, mais pas s'étendre (cf. ATAF 2011/54 consid. 2.1.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-3198/2019 du 11 août 2020 consid. 1.2).

**2.3** En l'occurrence, la recourante sollicite, par le dépôt au stade des observations finales d'une conclusion « *très subsidiaire* », que le Tribunal fasse application de l'art. 68 al. 2 LTVA et désigne, sur sa requête, des experts neutres comme organe de contrôle. Cette requête – qui est en réalité une requête d'instruction plutôt qu'une modification des conclusions – déposée après que l'autorité inférieure eut confirmé sa position (cf. duplique du 9 mars 2020) suite à la production par la recourante, en annexe à sa réplique du 19 février 2020, d'un rapport d'expertise privée, apparaît en réalité comme une simple offre de preuve à l'attention du tribunal de céans (art. 33 PA). A ce titre, elle paraît recevable. Elle ne saurait cependant aller à l'encontre de la décision incidente rendue par le Juge instructeur le 5 juin 2019, rejetant, faute de remplir les conditions de l'art. 53 PA, la demande de la recourante, formulée dans son mémoire du 28 mai 2019, tendant à disposer d'un délai pour compléter et/ou modifier son recours.

Dite mesure d'instruction doit cependant être rejetée pour le motif suivant. La règle spéciale contenue à l'art. 68 al. 2 LTVA constitue une mesure destinée à pallier l'anonymat des clients de l'avocat et permettre un contrôle par l'autorité fiscale, malgré le secret professionnel, de la correcte auto-taxation effectuée par l'assujetti. La requête tendant à la désignation d'un expert neutre par le « *président de la cour compétente du Tribunal administratif fédéral* » [actuellement la Présidente] n'est ainsi pas une mesure d'instruction ordinaire qui pourrait effectivement à rigueur de l'art. 33 PA

être présentée en tout temps. Il s'agit d'une forme d'expertise hors procès. Ce n'est pas parce que la compétence de nommer un expert neutre est attribuée par le législateur au Président de la Cour I du Tribunal que cette procédure doit être confondue avec la procédure de recours contre les décisions sur réclamation de la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée. Ainsi, la requête tendant à la désignation d'un expert neutre au sens de l'art. 68 al. 2 LTVA a pour vocation d'éviter une procédure telle qu'elle se présente aujourd'hui et devrait être demandée devant l'autorité inférieure, ou à tout le moins, d'entrée de cause lors d'une procédure de recours. Attendre non seulement la fin de la procédure devant l'AFC, mais surtout la fin des (multiples) échanges d'écritures devant la Cour de céans et la production d'une expertise privée pour requérir la désignation de l'expert neutre au sens de l'art. 68 al. 2 LTVA apparaît ainsi comme un comportement dilatoire qui ne saurait être protégé.

Sur le vu de ce qui précède, la conclusion tendant à ce que le Tribunal mandate un expert pour confirmer le rapport d'expertise privée versé en cause par la recourante est rejetée.

### 3.

**3.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>ème</sup> éd., 2016, n<sup>os</sup> 1146 ss ; ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>ème</sup> éd., 2013, ch. 2.149).

**3.2** Aux termes de l'art. 81 al. 1 LTVA, la PA est applicable, à l'exclusion de l'art. 2 al. 1 PA.

**3.2.1** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. BENOÎT BOVAY, *Procédure administrative*, 2<sup>ème</sup> éd., 2015, p. 243, PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>ème</sup> éd., 2011, ch. 2.2.6). Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Il s'agit plutôt de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.2 et 6.3.5 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6940/2013 du 26 mai 2015, consid. 2.3.1 ; cf. également PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, *op. cit.*, Vol. II,

3<sup>ème</sup> éd., 2011, p. 820 s. ; PASCAL MOLLARD, in : X. Oberson / P. Hinny [éd.], LT Commentaire droits de timbre [Commentaire LT], 2006, ch. 12 ad art. 39a LT).

**3.2.2** En particulier, cela implique que l'AFC procède s'il y a lieu à l'administration des preuves par les moyens à sa disposition. Cela signifie également qu'elle renonce à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et qu'elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.3, 130 II 425 consid. 2.1, 125 I 127 consid. 6c/cc *in fine* et 124 I 208 consid. 4a ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3199/2017 du 11 mars 2021 consid. 7.1, A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.3, A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.4, A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2). Cependant, elle se doit de respecter la jurisprudence constante en la matière. En particulier, une telle appréciation anticipée ne doit pas être arbitraire (cf. ATF 134 I 140 consid. 5.3 et ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 ainsi que les références citées ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_872/2014 du 14 avril 2015 consid. 4.2, 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 4.2.1, 2C\_462/2011 du 9 mai 2012 consid. 3.2, 2C\_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1 et 1C\_559/2011 du 7 mars 2012 consid. 2.1). En d'autres termes, l'AFC doit expliquer dans sa décision les raisons pour lesquelles elle procède de la sorte. Ainsi, s'agissant de l'allégation d'un réclamant, elle ne peut l'écartier d'emblée, sans fournir une explication (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 2.3.2).

**3.2.3** La décision de renoncer à de plus amples mesures d'instruction est également admissible s'il apparaît que les nouveaux éléments seraient de toute façon impropres à entamer la conviction qu'il s'est forgé sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II précité consid. 4.2.3 et les références citées ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3, A-163/2011 du 1<sup>er</sup> mai 2012 consid. 2.3, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4 et les références citées ; cf. également ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.144). Par ailleurs, on mentionnera également que les pièces établies après coup ont, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 et 7.4 *in fine* ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.3, 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4).



#### 4.

Le litige consiste en l'espèce à déterminer si les prestations incontestablement effectuées par la recourante peuvent être exonérées de la TVA en Suisse.

**4.1** A teneur de l'art. 1 al. 2 let. a LTVA, seules les opérations réalisées sur le territoire suisse sont imposables. Les opérations dont le lieu se situe à l'étranger sont donc exonérées (au sens propre). L'art. 8 al. 1 LTVA traite du lieu de la prestation de services. De manière générale, celui-ci se définit comme le lieu où le destinataire de la prestation a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu où il séjourne habituellement (art. 8 al. 1 *in fine* LTVA). En d'autres termes, la non-imposition d'une opération n'est admise que s'il est prouvé que le lieu de sa réalisation se situe à l'étranger (cf. sur ce principe l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 4.2.1).

**4.2** La recourante a incontestablement effectué des prestations de services dont les mandantes, ses clientes, étaient des sociétés offshore, c'est-à-dire dont le siège était par définition sis à l'étranger. Elle soutient pour ce motif que ces prestations doivent être exonérées de la TVA, de manière proprement dite. Elle a offert de le prouver, devant la Cour de céans, soit après le dépôt du recours, par le biais d'une expertise privée (cf. ci-dessus, let. F.b). Cela revient à examiner si, compte tenu de la nature des services (prestations d'avocat) et des règles sur la répartition du fardeau de la preuve, la recourante est parvenue à prouver, notamment sur la base de l'expertise produite, que ces prestations ont été effectuées à des destinataires à l'étranger. En réalité, la particularité du cas d'espèce est double : d'une part, la recourante, en tant qu'étude d'avocats, peut prétendre à la protection du secret professionnel de l'avocat (cf. art. 12 LPAv), expressément réservée par l'art. 68 al. 1 LTVA en lien avec l'obligation de l'assujettie de fournir des renseignements ; d'autre part, les clientes dont les intérêts sont protégés par ce secret professionnel sont des sociétés d'un type particulier, dite offshore.

**4.3** Il y a par conséquent lieu d'examiner quelles sont les règles générales relatives au devoir de collaborer, au fardeau de la preuve et au type de preuve que peut apporter la recourante (cf. ci-dessous, consid. 5.1 à 5.4). Compte tenu des particularités du litige, il y aurait encore lieu d'examiner la question de la protection du secret professionnel de l'avocat (cf. ci-des-

sous, consid. 5.5), puis celles devant permettre d'établir le lieu de la prestation imposable lorsque le destinataire de cette prestation est une société offshore (cf. ci-dessous, consid. 5.6).

## 5.

**5.1** A teneur de l'art. 81 al. 1 1<sup>ère</sup> phrase LTVA, la PA est (sans restriction) applicable en droit de la TVA. Par conséquent, l'état de fait pertinent doit, en droit de la TVA, être examiné d'office (devoir d'examen selon l'art. 12 PA), sous réserve toutefois du devoir de collaboration des parties (art. 13 PA ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 3.5, *in* : ASA 82, p. 69 et p. 311 ; Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, publié *in* : FF 2008 6277, 6394). Ceci est repris de manière purement déclaratoire dans l'art. 81 al. 2 LTVA (cf. FELIX GEIGER, *in* : F. Geiger / R. Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, n° 8 ad art. 81). Il en va de même s'agissant du principe de la libre appréciation des preuves, qui est à présent défini par l'art. 81 al. 3 LTVA. Lui aussi résulte d'abord de la PA, qui renvoie à ce sujet, dans son art. 19, à l'art. 40 de la loi du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF ; RS 273] (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.3.3, ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>ème</sup> éd., 2012, n. 2292).

Le recourant doit ainsi renseigner l'autorité sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (art. 52 PA ; cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a ; ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER / MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>ème</sup> éd., 2013, ch. 1135 s.).

**5.2** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 1.3.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 ; cf. ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n<sup>os</sup> 3.140 ss, en particulier 3.144 ; RAPHAËL BAGNOUD, *La théorie du carrefour - Le juge administratif à la croisée des chemins*, *in* : *Au carrefour des contributions*, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 504 s.). En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du

fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>e</sup> éd., 2018, n° 1563, RENÉ RHINOW / HEINRICH KOLLER / CHRISTINA KISS / DANIELA THURNHERR / DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 3<sup>ème</sup> éd., 2014, n<sup>os</sup> 996 ss ; cf. également R. BAGNOUD, op. cit., p. 505 s.).

Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (cf. ATF 146 II 6 consid. 4.2, 144 II 427 consid. 8.3.1, 140 II 248 consid. 3.5, 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2, 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3003/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 consid. 1.4.2). Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3003/2017 précité consid. 1.4.2 et A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4).

**5.3** Selon l'art. 81 al. 3 LTVA, le principe de la libre appréciation des preuves est applicable aux litiges en matière de TVA et, ceci, en principe également devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.2, A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6 et A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 2.2.3). Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.1 ; ERNST BLUMENSTEIN / PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7<sup>ème</sup> éd., 2016, p. 502). La loi consacre expressément la règle selon laquelle l'AFC doit établir les faits de façon complète et exacte en appliquant ledit principe spontanément et en ayant recours aux différents moyens de preuves possibles. Ainsi, tous les moyens de preuve cités à l'art. 12 PA peuvent être administrés et l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis.

S'il n'y a donc en principe aucune hiérarchie entre les différents moyens de preuve, il n'en demeure pas moins qu'ils doivent, le cas échéant, être administrés à la lumière du devoir de collaborer et du devoir d'auto-taxation du contribuable. Cela dit, aux termes de l'article 81 al. 3 LTVA, l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis. Autrement dit, tout formalisme de la part des autorités chargées d'appliquer la LTVA est interdit (cf. PASCAL MOLLARD et al., *Traité TVA*, 2009, p. 1194). Il n'existe ainsi pas de liste exhaustive de moyens de preuve admis (cf., entre autres, IVO BAUMGARTNER / DIEGO CLAVADETSCHER / MARTIN KOCHER, *Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz – Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung*, 2010, p. 341, ch. 4, n° 111). Cela étant, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévu par la LTVA, les documents écrits continuent de jouer un rôle, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière. En outre, l'administré qui refuse de fournir des renseignements ou des moyens de preuve ne saurait à cet égard reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.53/2003 du 13 août 2003 consid. 2.3, *in* : RDAF 2003 II 581 ; CLÉMENCE GRISEL, *L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative*, 2008, n. marg. 165), ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (cf. MOLLARD, *in* : *Commentaire LT*, ch. 13 ad art. 39a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-288/2016 précité consid. 3.3.2, A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6). La violation du devoir de collaborer ne doit en effet pas conduire à l'obtention d'un avantage (cf. ATF 103 Ib 192 consid. 1 et les réf. cit.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2682/2007 du 7 octobre 2010 consid. 2.4.1; A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.2 ; A-2293/2008 du 18 mai 2008 consid. 2.1.1; A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.2.2; C. GRISEL, *op. cit.*, n. marg. 800). En définitive, il s'impose de bien observer que la violation du devoir de collaborer n'a d'importance *stricto sensu* que pour la répartition du fardeau de la preuve. Cette étape n'intervient ainsi qu'après l'exercice du principe inquisitoire par l'autorité. Par exemple, il est parfaitement possible qu'en dépit d'une telle violation par l'assujetti, l'autorité parvienne malgré tout à prendre une décision en tout état de cause de manière définitive. En pareilles circonstances, dite violation pourra néanmoins avoir un effet sur le montant des frais de procédure éventuellement mis à charge du contribuable.

En revanche, en présence d'une telle violation et si après avoir procédé aux investigations requises, l'autorité reste dans l'incertitude quant à l'état de fait, elle applique les règles sur le fardeau de la preuve (cf. ci-dessus, consid. 5.2). C'est ainsi que la violation constatée du devoir de collaborer de l'administré pourra aboutir à un renversement dudit fardeau. Dès lors,

et en cas d'incertitude, il est possible d'imaginer que les règles sur la répartition du fardeau de la preuve soient dans un premier temps théoriquement appliquées au détriment de l'AFC, mais en définitive supportées par l'assujetti en raison de la violation de son devoir de collaborer.

**5.4** Au vu de ce qui précède, il convient de relever que le principe inquisitoire (cf. ci-dessus, consid. 3.2) et le devoir de collaborer (cf. ci-dessus, consid. 5.1 et 5.3) n'ont – en principe – aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve car ils interviennent à un stade antérieur (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 3.1.1 et la jurisprudence citée ; cf. également C. GRISEL, op. cit., n. marg. 174 ss, 177 ss et 296). Cependant, il existe en pratique une certaine connexité entre ces différentes notions.

En résumé, à ce stade, il s'agit de souligner que la preuve de l'exonération des prestations litigieuses revient à la recourante mais que, dans le régime en vigueur, l'appréciation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation des moyens de preuve précis. Il reste à contrôler que ces règles soient également applicables en l'espèce, alors que l'assujettie, une étude d'avocats, a effectué des prestations à des entités offshore, sises à l'étranger.

**5.5** Les avocats, qui sont soumis au secret professionnel, sont néanmoins tenus de présenter des livres de compte et des enregistrements (par ex. comptes annuels, fiches de compte, livres de base ou factures débiteurs). Pour ce faire, ils peuvent masquer ou remplacer par un code les noms et les adresses de leurs clients, mais pas la localité dans laquelle se trouve leur domicile ou leur siège. Le secret professionnel que réserve la LTVA (art. 68 al. 2 LTVA) se limite aux informations auxquelles les avocats et/ou notaires ont accès dans le cadre des *prestations typiques de la profession*, c'est-à-dire en particulier les faits que les clients leur confient et qui leur permettent d'exécuter leur mandat ou dont ils ont connaissance dans le cadre de l'exécution du mandat. En cas de contrôle fiscal, ils doivent cependant présenter à l'AFC les documents comptables tels que les pièces justificatives et les attestations des comptes. En outre, ces documents doivent permettre de constater les états de faits générateurs de livraisons de biens, de prestations de services à l'étranger (art. 128 OTVA).

La nécessité d'une telle obligation se déduit d'abord de la situation initiale où le contribuable est seul à connaître les faits pertinents du point de vue de l'assujettissement ou du calcul de l'impôt, et ensuite de la charge donnée à l'AFC de vérifier l'auto-taxation du contribuable.

L'art. 68 al. 2 LTVA permet le maintien du secret professionnel sans que cela ne crée de lacunes inappropriées en matière de contrôle. Tous les chiffres d'affaires doivent être indiqués de façon individuelle et complète. Les clients concernés en Suisse comme à l'étranger restent toutefois anonymes. Cette disposition constitue ainsi un compromis qui tient compte suffisamment des buts opposés d'une imposition correcte et exhaustive et de la garantie du secret professionnel (pour les avocats, en l'occurrence). La lettre de l'art. 68 al. 2 LTVA n'est cependant pas entièrement claire. Elle indique en effet que les avocats « *peuvent masquer les nom et adresse des clients ou les remplacer par des codes mais le nom de la localité doit être lisible* ». Il y a lieu de comprendre cette disposition comme laissant la possibilité au détenteur du secret professionnel de garder secrète l'identité du client établi sur territoire suisse en cachant son nom ou en le remplaçant par un code. Cependant, si le détenteur du secret entend faire valoir que la prestation imposable, fournie à un destinataire qui a son domicile ou son siège social à l'étranger, il doit, comme prestataire assujetti, en apporter la preuve au moyen de pièces justificatives (contrats écrits, copies de factures, etc., faisant ressortir le nom et l'adresse du client). C'est uniquement de cette manière que l'administration peut accomplir la tâche de contrôle que lui prescrit la loi (cf. Avis du 15 janvier 1997 du Conseil fédéral sur le rapport du 28 août 1996 de la CER-N, *in* : FF 1997 II 366, 394). En revanche, si le client étranger interdit au détenteur du secret qu'il a mandaté de divulguer sa relation d'affaires, il doit payer l'impôt car, dans ce cas, il manque la preuve que la prestation de services a été fournie à l'étranger et qu'elle n'est pas soumise à la TVA suisse (cf. *idem*).

Par conséquent, force est de constater que le secret professionnel de l'avocat, s'il permet à l'avocat assujetti de ne pas transmettre l'identité exacte de son client, ne lui confère cependant pas un blanc-seing pour refuser tout contrôle de l'autorité fiscale. En particulier, cette disposition ne renverse pas le fardeau de la preuve qui incombe toujours à l'assujetti lorsqu'il s'agit de prouver qu'une prestation de service est exonérée à raison de sa destination à l'étranger.

## **5.6**

**5.6.1** Les sociétés offshore sont définies comme des sociétés d'investissement passives qui possèdent uniquement un siège statutaire, ne disposent d'aucune infrastructure ni de personnel propre, n'exercent aucune activité à proprement parler, se limitent à se présenter en tant que détenteur d'un compte pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune

(par ex. un portefeuille de titres) et se voient fournir des prestations de services qui ne consistent, en règle générale, qu'en la gestion des valeurs patrimoniales qui sont en leur propriété (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3211/2012 du 3 décembre 2013 consid. 3.2.1, A-3547/2009 et A 3552/2009 [causes jointes] du 12 septembre 2011 consid. 3.6.1, A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 4.2.1 ; cf. FELIX GEIGER, *in* : F. Geiger / R. Schluckebier [Hrsg.], *Kommentar MWSTG*, 2<sup>ème</sup> éd., 2019, n<sup>os</sup> 10 s. ad art. 8 et les références citées, ainsi que NIKLAUS HONAUER, *in* : M. Zweifel / M. Beusch / P.-M. Glauser / Ph. Robinson [Hrsg.], *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015, n<sup>os</sup> 4 à 7 ad art. 8 ; cf. également PER PROD'HOM, *La notion de destinataire des services immatériels – Orphée au royaume de la TVA* [2<sup>ème</sup> partie], *in* : *l'Expert-comptable suisse* [ci-après: ECS] 2002 259, p. 262).

**5.6.2** Dans la mesure où il apparaît que les sociétés de domicile étrangères sont fréquemment constituées par des personnes ayant leur domicile ou leur siège dans un autre pays, la pratique traite de manière spécifique la définition du lieu des opérations dont elles sont les cocontractantes. Le traitement des prestations de services fournies à des sociétés offshore dépend ainsi en première ligne du domicile ou du siège des détenteurs de la majorité des droits de participation des sociétés en question. Les prestations de services fournies à des sociétés de domicile étrangères ne sont ainsi exonérées (au sens propre) que si le domicile ou le siège de l'ensemble des personnes qui détiennent la majorité des droits de participation de la société en question se trouve également à l'étranger. Sont en revanche soumises à l'impôt les mêmes prestations fournies à de telles sociétés dominées par des personnes domiciliées ou sises sur le territoire suisse (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3547/2009 et A-3552/2009 [causes jointes] du 12 septembre 2011 consid. 3.6.2). Il y a ainsi « *Durchgriff* » ou transparence de la société de domicile étrangère, en ce sens que les ayants droit économiques de la société, et non celle-ci, déterminent le sort fiscal des prestations. Cette approche a été examinée et approuvée par la jurisprudence (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 6.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 4.2.2.1 et 5.1.1.2 ; cf. également FELIX GEIGER, *op. cit.*, *ibid.*, NIKLAUS HONAUER, *op. cit.*, *ibid.*).

Le principe de transparence ne saurait être pris en considération si les prestations de services en cause sont effectuées en faveur d'une entreprise active, soit une entreprise qui réalise, par elle-même, une activité commerciale au lieu de son siège, à raison de laquelle elle est notamment

en mesure de fournir des prestations vis-à-vis de tiers. Tel est en particulier le cas si la société emploie et rétribue du personnel, loue ou possède des locaux (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.4 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3547/2009 et A-3552/2009 du 12 septembre 2011 consid. 3.6.3, A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 4.2.2.2 ; cf. également FELIX GEIGER, op. cit., *ibid.*, NIKLAUS HONAUER, op. cit., *ibid* ; PROD'HOM, *in* : ECS 2002 259, p. 262).

## 6.

Il convient à présent de résumer les arguments des parties (cf. ci-dessous, consid. 6.1) et de préciser l'objet du litige (cf. ci-dessous, consid. 6.2).

**6.1** Dans son mémoire de recours du 28 mai 2019 et dans ses écritures subséquentes – réplique du 19 février 2020 et observations finales du 20 avril 2020 –, la recourante a estimé être parvenue à prouver, durant la procédure de recours, la localisation à l'étranger de la majeure partie des prestations facturées aux clients « [...] », à savoir à des sociétés offshore détenues par des personnes physiques étrangères et domiciliées à l'étranger, tant par la production des factures des prestations susmentionnées et des copies de justificatifs de domicile étranger de ces clients que par l'expertise privée (rapport de contrôle TVA) qu'elle a fait réaliser par D.\_\_\_\_\_ en date du 17 février 2020 et qu'elle a versée en cause en annexe à sa réplique du 19 février 2020. La recourante a au surplus précisé ne pas contester la facturation de la TVA sur les prestations fournies aux clients « [...] » ayant refusé la production en cause de justificatifs de leur domicile à l'étranger, même caviardés. Elle a en outre relevé ne pas avoir été en mesure de fournir ces documents avant le 10 avril 2019, date de la signature d'un protocole d'accord amiable entre B.\_\_\_\_\_, administrateur unique de la recourante, et ses anciens associés, exposant ainsi la raison pour laquelle la production de ces documents n'avait pas été selon elle possible au stade de la procédure de première instance (cf. mémoire de recours, p. 6).

L'autorité inférieure a quant à elle considéré que la recourante n'avait pas apporté la preuve de la localisation à l'étranger des services prestés, que ce soit en procédure de première instance, durant laquelle aucune pièce justificative n'avait été fournie malgré ses requêtes, ou en procédure de recours. Revenant sur les factures et pièces d'identité produites devant l'autorité de recours, l'AFC a souligné que la recourante avait échoué à prouver le lien entre les factures adressées aux sociétés offshore et les personnes dont le nom et l'adresse sont caviardés (cf. mémoire de réponse, p. 3). Dans sa duplique, l'autorité inférieure a en outre considéré le



rapport de D. \_\_\_\_\_ comme un « *simple allégué* » de partie, lui déniait la valeur de preuve que revêt une expertise judiciaire. A ce propos, elle a fait grief à la recourante de ne pas avoir suivi la procédure de l'art. 68 al. 2 LTVA, qui prévoit qu'en cas de doute sur des faits déterminants pour l'assujettissement ou le calcul de l'impôt, un assujetti peut requérir du Tribunal administratif fédéral la désignation d'experts neutres (cf. mémoire de duplique, p. 2).

**6.2** L'objet du litige porte en l'espèce sur l'assujettissement à la TVA des prestations juridiques facturées par la recourante aux clients « [...] » durant la période allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2011 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2015. Le Tribunal se doit ainsi de déterminer si la recourante est parvenue, comme elle le prétend, à apporter la preuve, par la production de pièces justificatives et d'une expertise privée en procédure de recours, de la localisation à l'étranger des prestations de service qu'elle a fournies à ses clientes, des sociétés offshore, en conséquence de quoi ces prestations ne seraient pas soumises à la perception de la TVA.

## 7.

**7.1** En l'espèce, il convient préliminairement de rappeler que la recourante est une étude d'avocats inscrite au registre du commerce de la République et canton de Genève et constituée sous la forme juridique d'une société anonyme ayant pour buts la « (...) » (cf. extrait du registre du commerce concernant la société A. \_\_\_\_\_, consultable sur le site internet [www.zerfix.ch](http://www.zerfix.ch)). Les factures émises par la recourante, objets du présent litige, contiennent ainsi des informations couvertes par le secret professionnel de l'avocat (cf. art. 12 LPAv), notamment les nom et adresse de sociétés offshore, prétendument détenues par des personnes physiques, en faveur desquelles des prestations juridiques ont été effectuées.

Comme cela a été constaté (cf. ci-dessus, consid. 5.2), il revenait à la recourante d'apporter la preuve que ces sociétés offshore pouvaient bien être qualifiées de destinataires à l'étranger des prestations de services qu'elle fournissait. Il lui revenait d'apporter cette preuve bien qu'étant protégée dans son secret professionnel (cf. ci-dessus, consid. 5.5). Dans le cas d'espèce, il s'agit dès lors d'examiner la portée juridique de l'expertise de D. \_\_\_\_\_ et de déterminer son impact sur le sort de la présente cause, en prenant au surplus en considération les documents que la recourante a produits en annexe à ses mémoires de recours et de réplique (cf. ci-dessus, let. D et F.b).

**7.2** Alors qu'il lui était loisible, en application de l'art. 68 al. 2 LTVA, de requérir du Tribunal de céans la désignation d'experts neutres, en particulier, mais pas uniquement devant l'autorité inférieure (cf. ci-avant, consid. 2.3), la recourante a ainsi préféré verser en cause un rapport établi en date du 17 février 2020 par D.\_\_\_\_\_, laquelle a indiqué avoir effectué le mandat donné par la recourante selon la norme d'audit suisse 920 « *Examens d'informations financières sur la base de procédures convenues* ».

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, les résultats issus d'une expertise privée sont soumis au principe de la libre appréciation des preuves et sont considérés comme de simples allégués de parties (cf. ATF 142 II 355 consid. 6, 141 IV 369 consid. 6 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_229/2020 du 27 août 2020 consid. 3.1 et 3.2, 2C\_936/2017 du 22 août 2019 consid. 4.2.3). C'est par conséquent ainsi qu'il convient de qualifier et de considérer le rapport de D.\_\_\_\_\_ et les constatations qui y figurent.

Dans son rapport, la société fiduciaire indique avoir « *pu consulter (1) l'intégralité des factures clients faisant l'objet du recours précité, en format papier ; (2) la liste des factures faisant l'objet de [sa] vérification (annexée) ; (3) le système informatique comprenant la base de données clients ; (4) les dossiers clients, en format papier, comprenant notamment les documents d'identité et la justification de domicile* ». D.\_\_\_\_\_ a ensuite constaté ce qui suit : « *Nous avons pu vérifier que les bénéficiaires des prestations facturées, faisant l'objet du litige, ont bien été réalisées au profit d'un client ou d'un ayant-droit économique résidant à l'étranger, à l'exception de celles facturées aux numéros de clients suivants dont la preuve de la résidence à l'étranger n'a pas pu nous être apportée : [...]* ».

Le Tribunal rappelle tout d'abord qu'il se doit de tenir compte du rapport de D.\_\_\_\_\_ avec prudence et circonspection, l'expert privé ne pouvant être considéré comme indépendant et impartial en raison notamment de sa relation contractuelle avec la recourante et ce, même si l'expertise privée a été établie par un expert expérimenté et reconnu (cf. ATF 141 IV 369 consid. 6.2 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_106/2016 du 9 juin 2016 consid. 2.2.4). Un tel rapport, bien qu'apporté uniquement en cours de procédure devant la Cour de céans n'est cependant pas dénué de toute portée juridique. Il pourrait être propre à suppléer l'absence de nom et d'adresse au sens de l'art. 68 al. 2 LTVA. Toutefois, il revenait à la recourante de prouver l'exportation des prestations de services, compte tenu du respect du secret professionnel de l'avocat, mais surtout en tenant compte de la nature juridique particulière de ses clientes qui sont des sociétés offshore. Or, la Cour de céans constate qu'à aucun moment,

D. \_\_\_\_\_ n'atteste que le domicile ou le siège des personnes détenant la majorité des droits de participation des sociétés offshore ayant bénéficié de prestations de la recourante se trouve à l'étranger. L'analyse du dossier de la cause par le Tribunal et, plus spécialement, des pièces produites par la recourante, ne permet pas d'aboutir à une autre conclusion. En effet, à l'issue de la procédure probatoire, l'on ignore qui détient la majorité des parts de participation des sociétés offshore clientes. Le rapport d'expertise en l'espèce a pour conséquence, au mieux, d'établir un lien entre une facture déterminée de prestations mentionnant le nom de l'entité offshore et un nom de personne physique *mentionné comme étant* un ayant-droit de cette entité. Le rapport ne permet toutefois aucunement *de prouver ce lien* allégué entre l'entité offshore et l'ayant-droit mentionné. Une telle preuve ne pourrait être apportée qu'en montrant, sur la base des extraits du registre du commerce, des copies d'actes de fondation, des attestations de conseillers d'administration de la société offshore non seulement qui détient de manière majoritaire les sociétés offshore clientes, mais aussi où ces ayant-droit économiques majoritaires sont domiciliés (cf. Infos TVA concernant les secteurs, 14 Finances, ch. 7.1 Principe, publié *in* : site internet de l'AFC, [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Taxe sur la valeur ajoutée Redevance Radio-TV > Informations spécialisées TVA > Publications > Publications de la TVA basées sur le web > Infos TVA concernant les secteurs > 14 Finance [site internet consulté le 29 mars 2021]). En l'espèce, il n'en est rien. Or, le traitement fiscal des prestations de services à des sociétés offshore dépend en définitive du lieu de domicile des détenteurs de la majorité des parts de participation à de telles sociétés (cf. Infos TVA concernant les secteurs, 14 Finances, ch. 7.1 Principe ; cf. également FELIX GEIGER, *op. cit.*, n° 11 ad art. 8). Ainsi, la charge de la preuve incluait l'ensemble des éléments suivants : (i) lien entre la facture anonymisée et l'entité offshore (qui pouvait être désignée par des initiales), (ii) lien entre la cliente (entité offshore) ainsi désignée et ses ayant-droit majoritaires (iii) preuve d'un domicile hors de Suisse de ces ayant-droit majoritaires. En l'occurrence, même en prenant en considération le rapport d'expertise privée, force est de constater que, faute d'avoir exposé la structure de propriété des sociétés offshore, la recourante ne parvient conséquemment pas à prouver la résidence à l'étranger du ou des actionnaires, respectivement des associés majoritaires. Par ailleurs, la Cour souligne ici que la neutralité de l'expert mandaté par la recourante n'a pas, dans le cas présent, et contrairement à ce que soutient l'autorité inférieure, à être contestée. Ce n'est pas la nature privée de l'expertise qui a comme conséquence le refus de la preuve, mais bien au contraire sa matérialité même, puisque l'expertise n'est pas parvenue à prou-

ver les éléments requis par la pratique administrative. Dans ces circonstances, il n'y a pas lieu de mettre en œuvre d'autres mesures d'instructions à ce stade.

**7.3** Par surabondance, il convient de relever, après analyse des documents versés en cause par la recourante, que les pièces d'identités – passeports ou cartes d'identité – ne fournissent pas toutes l'adresse de domicile de leurs propriétaires, respectivement, après le caviardage, leur ville de domicile. Si tel est bien le cas s'agissant des documents émis par la France et l'Espagne, il en va différemment pour les citoyens d'autres pays dont le document d'identité ne contient pas d'indication au sujet du domicile (notamment USA, Canada, Grande-Bretagne, Israël). Il s'ensuit que la production des documents d'identité n'est pas nécessairement apte à apporter la preuve du domicile d'une personne.

**7.4** Ainsi, il appartenait à la recourante d'apporter son concours à l'établissement des faits, en particulier quant au domicile (étranger) des ayant-droit majoritaires de ses clientes. Son obligation de collaborer était même accrue compte tenu de ce qu'elle supportait la preuve de l'exonération de ses prestations destinées à l'étranger et qu'elle entendait faire valoir le secret professionnel de l'avocat. Par ailleurs, il convient encore de souligner que cette obligation de collaborer ne prenait pas naissance uniquement après le refus par l'autorité inférieure d'admettre l'exonération des prestations. La recourante se trouvait déjà tenue de collaborer en vue d'établir les faits permettant à l'autorité inférieure d'identifier correctement les ayant-droit de ses clientes au moment de préparer son décompte d'auto-taxation. En tout état de cause, la recourante n'a pas été à même de prouver ces éléments, malgré l'interpellation formelle de l'autorité inférieure avant de rendre la décision attaquée, ni même ultérieurement devant la Cour de céans par la production de l'expertise privée. Faute de preuve pourtant expressément requises de sa part sur ce point, la Cour de céans était légitimée à se baser sur les informations disponibles, figurant au dossier, pour statuer sur le présent litige. Au surplus, n'étant pas parvenu à ce stade de la procédure à apporter la preuve requise, on ne voit pas qu'elle puisse le faire aujourd'hui. Si la preuve pouvait être apportée, la recourante (qui dispose des connaissances juridiques de ses associés) et l'experte qu'elle a mandatée (qui est une société professionnelle de la fiscalité) auraient apporté cette preuve dans le cadre de l'expertise privée. La Cour ne peut ainsi que constater que malgré les interpellations et l'expertise produite, la recourante n'est pas parvenue à apporter la preuve de l'exonération alors que sa charge lui incombait.

Or, pour bénéficier de l'exonération de TVA sur les prestations facturées à des sociétés offshore, l'assujettie, qui supporte la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent son imposition, aurait dû *in casu* prouver que le domicile ou le siège de l'ensemble des personnes détenant la majorité des droits de participation de ses clientes se trouvait à l'étranger. Elle a échoué. En effet, faute de connaître avec exactitude les personnes dominant lesdites sociétés offshore, les conditions d'exonération ne sont manifestement pas remplies, si bien que la notification d'estimation à laquelle l'autorité inférieure a procédé ne saurait être remise en cause, même en prenant en considération le rapport d'expertise privée produit en cours de procédure devant la Cour de céans.

## 8.

Cela précisé, il reste à se prononcer sur les conséquences de cette solution et sur un renvoi éventuel de la cause à l'autorité inférieure.

**8.1** En application de l'art. 68 al. 1 et 2 LTVA (cf. ci-avant, consid. 5.5), il était attendu que, dans le cadre de la procédure de première instance déjà, la société A. \_\_\_\_\_ présente à l'AFC les documents pertinents, à savoir les factures de prestations qu'elle estimait devoir être exonérées de TVA car fournies à l'étranger, en suivant la procédure fixée par le législateur afin de préserver le secret professionnel de l'avocat. Dans cette optique, il lui était loisible de masquer les nom et adresse de ses clients ou de les remplacer par des codes, tout en laissant le nom de la localité lisible (sur ce dernier point, cf. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, publié *in* : FF 2008 6277, 6384). Il ressort du dossier qu'il n'en a rien été, la recourante s'étant tout au long de la procédure devant l'autorité inférieure retranchée derrière le secret professionnel de l'avocat consacré à l'art. 12 LPAv, refusant expressément toute production (cf. opposition du 12 janvier 2018, p. 2, ch. 2a [cf. ci-dessus, let. B.b] et réclamation du 5 juillet 2018, p. 2 [cf. ci-dessus, let. C.b]). Certes, la recourante s'était bien engagée, dans sa réclamation, à produire les pièces justificatives, sollicitant à cette fin un délai (cf. réclamation du 5 juillet 2018, p. 2 [cf. ci-dessus, let. C.b]). Cela étant, elle ne s'est jamais exécutée, même après la lettre de l'autorité inférieure, datée du 24 octobre 2018, lui octroyant un ultime délai, échéant au 15 décembre 2018, sous peine de statuer sur la base du dossier (cf. lettre de l'AFC du 24 octobre 2018 [pièce n° 14 jointe au mémoire de recours]). Dans sa décision sur réclamation du 16 avril 2019, l'autorité inférieure a ainsi et à juste titre reproché à la recourante de lui avoir refusé l'accès aux pièces justificatives, au motif que celles-ci seraient couvertes par le secret professionnel, puis, après l'avoir

promis, de n'avoir pas produit les documents idoines (cf. décision querelée, p. 5 ; cf. également décision de l'AFC du 4 juin 2018, p. 4 et 5). Ce comportement a ainsi empêché l'autorité inférieure de vérifier la localisation des prestations de service fournies par l'étude d'avocats.

Au regard de ce qui précède, il convient de constater que la société recourante a violé son devoir de collaborer dans le cadre de la procédure de première instance en refusant de fournir à l'AFC les documents permettant de prouver ses allégations, à savoir que les prestations qu'elle a accomplies l'avaient été en faveur de sociétés offshore localisées à l'étranger.

**8.2** Dans son mémoire de recours, la recourante a tenté d'expliquer et de justifier son refus. Elle a exposé que les multiples contentieux entre B. \_\_\_\_\_ et ses anciens associés ne lui avaient pas permis de procéder différemment, à tout le moins jusqu'à la conclusion d'un accord amiable, le 10 avril 2019 (cf. Convention d'accords du 10 avril 2019 [pièce n° 7 annexée au mémoire de recours]). Ces explications, développées au stade du recours uniquement et jamais évoquées devant l'autorité inférieure, ne permettent cependant pas une appréciation différente de l'attitude de la recourante lors de la procédure de première instance. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la raison concrète pour laquelle l'assujetti ne se trouvait pas ou plus en possession des documents indispensables à l'établissement de son droit à l'exonération – respectivement n'a pas produit lesdits documents – n'est pas pertinente (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2.3 et les références citées ; cf. également arrêt 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.2). De plus, le Tribunal tient à souligner que, lorsque l'assujettie a sollicité de l'AFC, par lettre du 19 octobre 2018, une « *extension* » du délai au 15 décembre 2018 afin de produire les pièces sollicitées, elle l'a motivée par le fait que « *le travail demandé est plus long et fastidieux qu'estimé et qu'il a été fortement perturbé par les vacances annuelles et le travail courant de l'étude* » (cf. lettre de C. \_\_\_\_\_ du 19 octobre 2018 [pièce n° 12 annexée au mémoire de recours]) et non par celui, préalable à toute production, de régler des litiges avec les anciens associés de D. \_\_\_\_\_. Partant, ce sont bien des questions de nature organisationnelle qui ont empêché leur production dans les temps.

**8.3** Il résulte de ce qui précède que l'autorité inférieure a correctement appliqué les règles relatives à l'établissement des faits – même en tenant compte de la protection du secret professionnel dont bénéficie la recourante. Elle était en droit de lui impartir un délai pour prouver les éléments qu'elle invoquait et n'avait pas d'obligation de recourir à la procédure de

l'art. 68 al. 2 LTVA en demandant la désignation d'un expert neutre comme organe de contrôle. Par conséquent, la recourante a non seulement échoué à apporter la preuve de l'exonération des prestations, mais qu'elle a en sus violé son obligation de collaborer, de telle sorte qu'un renvoi à l'autorité inférieure n'entre pas en ligne de compte.

**9.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter intégralement le recours.

**10.**

Demeure à régler la question des frais et dépens.

**10.1** Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant de 8'500 francs, qui incluent les frais de la procédure incidente en suspension de la cause (cf. ci-dessus, let. D [2<sup>ème</sup> paragraphe] et E), sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF ; RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la société recourante, d'un montant équivalent.

**10.2** Dans la mesure où la recourante succombe, il n'y a pas lieu de lui allouer une indemnité à titre de dépens (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*). L'autorité inférieure et l'autorité de première instance n'ont quant à elles pas droit à des dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

*(le dispositif est porté à la page suivante)*

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de 8'500 francs, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais du même montant déjà perçue.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Jean-Luc Bettin



**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Ce délai ne court pas du septième jour avant Pâques au septième jour après Pâques inclus (art. 46 al. 1 let. a LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :